



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **BONCZECH s.r.o.**, se sídlem Stráž 60, zast. Mgr. Markem Ježkem, advokátem, se sídlem ul. Tovární 1707/33, Český Těšín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2020, č. j. 25 Af 35/2020 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ve věci doměření spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 a duben 2013.

[2] Doměření daně bylo opakovaně předmětem soudního přezkumu a nyní napadená rozhodnutí byla vydána poté, co Krajský soud v Ostravě předchozí napadená rozhodnutí žalovaného zrušil, a to rozsudkem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 22 Af 51/2015 - 156, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018 - 23 a rozsudkem krajského soudu ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 38/2018 - 41.

[3] V žalobě stěžovatel namítal, že se žalovaný neřídil právním názorem vysloveným krajským soudem, resp. Nejvyšším správním soudem v předchozích rozsudcích. Dle stěžovatele se žalovaný dopustil dezinterpretace soudních rozhodnutí v tom, že měl být zavázán k prokázání možnosti přítomnosti viditelného zeleného odstínu u uměle nebarveného minerálního oleje; takový závazný právní názor dle stěžovatele soudy nevyslovily, naopak jde o nepodloženou argumentaci žalovaného. Stěžejní východisko

žalovaného, že podle vyjádření znalce přizvaného v předchozím soudním řízení není přítomnost zeleného odstínu u nebarveného minerálního oleje ničím výjimečným, je nesprávné a nepravdivé. Rovněž tvrdil procesní pochybení žalovaného, který nezrušil vadná prvostupňová rozhodnutí a sám prováděl dokazování, o čemž stěžovatele neinformoval a teprve po jejich ukončení jej seznámil s výsledky a vyzval jej k uplatnění práv podle § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Na návrhy žalovaný nerefletoval, dokazování neprovedl, zejména odmítl vyjádření Ing. T. a další důkazy, včetně závěrů laboratoře ANAMET; za žalovaného jednal stále též pracovník, který postupuje tendenčně. Dále vytkl žalovanému, že ignoroval závěr o prioritní vizuální barvě minerálního oleje konstatované soudy, zaměřil se na prokázání svého východiska, že zelená je přírodní barvou minerálních olejů. Při sestavování série srovnávacích vzorků žalovaný vybral účelově vzorek motorové nafty Maxx Motion od společnosti ÖMV, která je však zeleně zbarvená přidanými aditivami, na což stěžovatel poukázal, ale žalovaný na to nijak nereagoval. Tento vzorek byl předán laboratoři ENVIFORM, resp. SGS, k posouzení. Laboratoř SGS postupovala chybně, neboť neprovedla vizuální identifikaci, která je prvotní. Závěry žalovaného jsou chybné i proto, že vzorek 6, který barevností odpovídá dovezenému mazacímu oleji, zajištěnému v roce 2013, se barvené škále zjevně vymyká, a to navzdory jeho umístění v užším válci, než je podle znalce nutné ke korektnímu vizuálnímu posouzení, což ještě více svědčí o jeho umělém barvení. Barva minerálního oleje, který byl v roce 2013 zajištěn, neodpovídá co do barevnosti vzorku 4, o kterém žalovaný tvrdí, že je vzorkem tohoto sporného minerálního oleje, přičemž změna barvy může být zapříčiněna mnohaletým skladováním; dále stěžovatel namítl, že nebyl dokazování přítomen.

[4] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Odkázal na právní úpravu obsaženou v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, přičemž zdůraznil, že při určení jednotlivých druhů minerálních olejů, které podléhají spotřební dani, je třeba vycházet z tzv. kombinované nomenklatury zboží obsažené v Nařízení Komise (EU) č. 927/2012 z 9. 10. 2010, kterým se mění příloha I. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku; v Úředním věstníku Evropské unie ze dne 6. 5. 2011 č. 2011/C 137/01 jsou ke kombinované nomenklatuře uvedeny vysvětlivky; tyto vysvětlivky byly platné do 30. 3. 2015, tedy i v době zařazení předmětného oleje. Krajský soud dále uvedl, že minerální olej označený jako „mazací olej G“ byl stěžovatelem deklarován jako minerální olej zařazený do položky č. 27101999, který je podle § 45 odstavce 3 písm. d) zákona o spotřebních daních předmětem spotřební daně a povinnost daně přiznat a zaplatit u něj podle odstavce 4 téhož ustanovení zákona vznikne při uvedení do volného daňového oběhu pouze tehdy, je-li určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 uvedeného ustanovení. Správce daně a žalovaný zařadili minerální olej do podpoložky 27101962, přičemž oleje této podpoložky podle § 45 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně bez dalšího.

[5] Krajský soud dále poukázal na to, že podle kombinované nomenklatury je pod č. 27101999 obsažen „ostatní mazací olej a ostatní olej“. Podle doplňkových poznámek č. 2 písm. d) jsou podpoložky 27101931 až 27101999 těžkými oleji, přičemž do podpoložek 27101971 až 27101999 jsou zařazeny ty produkty, pro které – mimo další - „není možno stanovit rozpustnou barvu C podle metody ISO 2049, která je rovnocenná metodě

pokračování

ASTM D 1500“. Podle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře pro položky 27101971 – 27101999, do těchto podpoložek patří těžké oleje, pro které – mimo další podmínky – „nelze stanovit rozpustnou barvu C dle metody *ASTM D 1500* a jsou uměle barveny“. Z uvedeného dle krajského soudu vyplývá, že jak minerální olej patřící jak do podpoložky 27101962 (zařazení správce daně), tak do podpoložky 27101999 (deklarováno stěžovatelem), je těžkým olejem; těžký olej patřící do podpoložky 27101999 je olej mazací. Pro zařazení do příslušné podpoložky je stěžejní, zda je u nich možné, či nemožné stanovit rozpustnou barvu C a zda jsou či nejsou uměle barveny. Jak vyplynulo ze znaleckého posudku, který nechal krajský soud zpracovat v předchozím řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 51/2015, nemožnost stanovit rozpustnou barvu C neznamena technickou nemožnost jejího stanovení, ale znamená, že stanovení rozpustné barvy C nepřipadá do úvahy, neboť olej je vizuálně jiný než přírodní barvy; rozpustnou barvou C je přitom barva oleje, který je určitým způsobem zředěn, čímž dochází i k naředění této barvy a jejímu následnému vizuálnímu porovnání se škálou přírodních barev minerálních olejů postupem předvídaným v metodě *ASTM D 1500*.

[6] Krajský soud se zabýval kritériem „umělého zabarvení“, což je stěžejním východiskem pro posouzení sporu a zařazení minerálního oleje, přičemž opakovaně poukázal na to, že podstatné je, aby přítomnost umělého barviva změnila původní přírodní barvu oleje tak, aby to bylo zjištělné prostým okem; tento závěr byl přitom akceptován i Nejvyšším správním soudem v předchozím řízení. Zdůraznil, že minerální oleje nemají pouze jeden odstín barvy, vyskytují se v celé škále barev podle stupně jejich znečištění, zahrnující barvy od žluté přes červenou až po temně červenohnědou; povinností stěžovatele bylo prokázat, že posuzovaný olej splňuje všechna kritéria kombinované nomenklatury a jejich vysvětlivek, tedy mj., že je jiný než přírodní barvy, a to v odstínu či intenzitě zjištělné prostým okem, což je také zásadní sporná otázka v řízení.

[7] Krajský soud přisvědčil žalovanému v jeho závěru, že stěžovatel své tvrzení o barvení předmětného oleje tak, aby se na první pohled odlišoval od nebarvených olejů, neprokázal, tedy že předmětný olej se barevně neliší od barvy přírodních olejů (srov. odst. 19, poslední věta, a odst. 20 rozhodnutí 1521/2020-900000-314 a odst. 20 a odst. 21 rozhodnutí 1522/2020-900000-314). Podle názoru krajského soudu se v tomto žalovaný nikterak neodchýlil od závazného právního závěru, jak byl krajským soudem v předchozích rozsudcích vysloven, naopak jej respektoval. Žalovaný pracoval se sérií sedmi vzorků minerálních olejů, ve kterých měl být na pozici 4 přítomen posuzovaný minerální olej náhodně odebraný ze zabaveného minerálního oleje, vzorek běžné motorové nafty (vzorek 3) a motorové nafty, jejíž barva je vnímána jako světle zelená (vzorek 5, jde o naftu Maxx Motion od společnosti ÖMV). Sérii žalovaný doplnil o vzorek obarvený způsobem deklarovaným výrobcem oleje G-100 (vzorek 6), vzorek obarvený dle vyhlášky č. 61/2007 Sb. (vzorek 1) a vzorek obarvený dle doporučení výrobce zeleného barviva Dyeguard Green M (vzorek 7); krajský soud do odůvodnění rovněž vložil fotografii série vzorků pro názornost. Podle názoru krajského soudu je tento postup žalovaného způsobilý odpovědět na základní spornou otázku, tedy zda posuzovaný olej je na první pohled odlišné barvy, než kterou mají přírodní nebarvené oleje, neboť je prováděna pouze vizuální zkouška mezi vzorky obsahujícími širokou škálu možností; odpověď na tuto otázku je záporná. Krajský soud se dále podrobně vyslovil k hodnocení jednotlivých vzorků, přičemž dospěl k závěru, že jako na první pohled barvený se jeví

kromě vzorku 1 pouze vzorek 7 obarvený dle doporučení výrobce zeleného barviva Dyeguard Green M, který je jednoznačně a bez dalších přívlastků sytě zelený a tedy se liší od barevné škály přírodních (přírozených) nebarvených minerálních olejů; ostatní minerální oleje jsou barevně zaměnitelné, a tedy podmínku vizuálně zjištělného obarvení nesplňují. Za této situace krajský soud přisvědčil žalovanému, že stěžovatel nesplnil svou povinnost obarvit olej tak, aby byl vizuálně odlišný od přírodní barvy minerálních olejů a mohl tak být zařazen do položky č. 27101999 nepodléhající povinnosti přiznat a zaplatit spotřební dani podle § 45 odstavce 3 písm. d) a odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[8] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný nijak nereagoval na námitky stěžovatele stran volby nafty ani námitku nepřítomnosti žalobce u zkoumání série vzorků a u samotného odběru vzorků a postup žalovaného shledal v souladu s § 95 odst. 4 a § 96 odst. 5 daňového řádu. Nepřisvědčil ani námitce, že nebylo reflektováno na důkazní návrhy stěžovatele, poukázal na to, že žalovaný v napadených rozhodnutích vysvětlil, proč nepovažuje za relevantní výsledky laboratoře ANAMET (zjištění zeleného odstínu bez závěru o tom, zda jde, či nejde o minerální olej přírodní barvy) a ENVIFORM (závěr učiněný po měření kolorimetrem, nikoliv vizuálním zkoumáním), ani stanovisko Ing. T. (posuzovaný minerální olej neviděl). Za nedůvodnou označil krajský soud rovněž námitku týkající se nezrušení prvostupňových rozhodnutí; odkázal na § 116 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá, že žalovaný ani v případě, kdyby shledal prvostupňová rozhodnutí nesprávnými, je nemohl zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení, neboť takovému postupu brání zákonná úprava; nadto žalovaný napadená prvostupňová rozhodnutí vadnými či nesprávnými neshledal a odvolání zamítl. Krajský soud závěrem konstatoval, že domníval - li se stěžovatel, že některá z úředních osob je podjatá, měl postupovat podle § 77 odst. 2 daňového řádu, což neučinil.

[9] Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadl **kasací stížností**, ve které tvrdí, že rozsudek nenavazuje v zásadní argumentaci a svých závěrech na dosud vydaná dřívější rozhodnutí v této věci, kterými byla rozhodnutí žalovaného opakovaně zrušována, a to i z hlediska závěrů zaujatých Nejvyšším správním soudem v rozsudcích sp. zn. 6 Afs 625/2017 a sp. zn. 6 Afs 354/2018. Stěžovatel uvádí, že plně poukazuje na podrobnou argumentaci v odůvodnění žaloby ze dne 9. 3. 2020; dále odkazuje na podání uplatněné ještě v rámci daňového řízení před vydáním napadených rozhodnutí žalovaného, tedy na uplatnění procesních práv odvolatele ze dne 6. 12. 2019.

[10] Stěžovatel uvádí, že krajský soud v napadeném rozsudku dospěl při posouzení závěru, že olej je vizuálně jiný, než přírodní barvy k tomu, že zkoumaný olej by v podstatě musel být sytě, tedy tmavě zbarvený, aby naplňoval podmínky na první pohled vizuálně zjištělného a barevně zaměnitelného obarvení; jednoznačně světle zelený odstín pak tento závěr podle krajského soudu nesplňuje, neboť co do intenzity nejde na první pohled o zjevně jinou barvu než přírozenou barvu minerálních olejů stanovených ve škále barev podle metody ASTM D 1500. Připustil přitom, že pro takové posouzení a zaujetí konečného závěru vystačí zkoumání provedené v rámci odvolacího daňového řízení samotným žalovaným, který sestavil sérii sedmi vzorků v nádobách o průměru 27 mm, které seřadil podle barevné škály a intenzity zabarvení a pořídil za blíže neidentifikovaných podmínek fotografii, kterou pak nejprve stěžovateli a poté i soudu v navíc natištěné podobě (tedy jako listinu pořízenou v běžné barevné tiskárně, event. formou elektronického

pokračování

přeposlání) předložil jako stěžejní důkaz pro své závěry. Podle všeho jde o zásadní a v podstatě jediný důkazní prostředek, který pro údajnou názornost zahrnul krajský soud přímo do odůvodnění rozsudku a který přinesl zvrát v návaznosti na předchozí rozhodování správních soudů v této věci. Dle stěžovatele tento nekvalifikovaný „pokus“ byl proveden patrně v kancelářských, a nikoliv požadovaných laboratorních podmínkách (a prováděla jej osoba, která jako pověřený zaměstnanec zastupuje žalovaného v řízeních před správními soudy a současně jako právník žalovaného vyhotovuje napadená rozhodnutí odvolacího správního orgánu), je nezbytné zdůraznit, že v žádném případě nejde o zkoumání právními předpisy požadovanou metodou ASTM, při níž je mezi jiným vyžadováno vizuální zkoumání vzorků ve skleněných etanolech o průměru 33 mm, což samo o sobě z logiky věci při větším průměru nádoby vytváří pro vizuální posouzení sytější intenzitu zabarvení. Právním předpisem požadované podmínky tak tento nezpůsobilý pokus a následně stěžejní důkazní prostředek zjevně nerespektuje. Dle stěžovatele není nikde stanoveno, že zjevně světle zelená barva je nedostačující pro jednoznačné vizuální odlišení vzorku od škály přirozených barev minerálních olejů, resp. závaznými předpisy není stanoveno, že musí jít o barvu sytě zelenou, když i barva světle zelená je zjevně, jednoznačně a pouhým okem odlišitelná od škály barev od žluté přes červenou až po tmavě hnědou, když navíc takové posouzení nelze činit z fotografie předložené žalovaným (či dokonce z výtisku této fotografie provedeného v běžné barevné tiskárně či přenesené elektronickou formou; jde o např. o problém nastavení jasu, kvality monitoru apod.), ale odborně erudovaným a akreditovaným subjektem v rámci stanovené metody ASTM. Stěžovatel tvrdí, že pro konečné rozhodnutí ve věci stěžejní závěry žalovaný, jakož bohužel i krajský soud, učinili pouze na základě předložené fotografie či dokonce výtisku fotografie. Stěžovatel přitom již před vydáním napadených rozhodnutí předkládal řadu důkazních materiálů právě ve formě fotografií, např. vztahujících se k vzorku nafty společnosti OMV s označením Maxx-Motion, z nichž je zřejmé, že barva této nafty je zjevně odlišitelná od jiných vzorků běžné motorové nafty, byť se jedná o její pouze světle zelené zabarvení způsobené přidáním zeleného aditiva. Stěžovatel dále polemizuje s hodnocením zabarvení jednotlivých vzorků.

[11] Stěžovatel dokládá absurditu závěrů dovozovaných z fotografie předložené žalovaným, které soud považuje pro posouzení věci za naprosto stěžejní, zadal pro účely řízení o kasační stížnosti znovu posouzení vzorků metodou ASTM v jejím prvním kroku, tedy zda barva oleje zapadá, nebo se naopak vymyká metodou ASTM stanovené škále přirozených barev olejů. Stěžovatel poukazuje rovněž na závaznou informaci o sazebním zařazení zboží (ZISZ) ze dne 8. 1. 2015, č. CZ 35-0015-2015, která je obsažena ve správním spise, vydanou pro stěžovatelem dovážené zboží Celním úřadem pro Olomoucký kraj, kterou bylo provedeno posouzení oleje podle deklarovaných údajů a přiložené dokumentace a kterou došlo k závaznému přiřazení mazacího oleje G100 dováženého stěžovatelem do skupiny podpoložek č. 2710 19 71 až 2710 19 99 kombinované nomenklatury nepodléhajícím spotřební dani, přičemž je pro toto posouzení mj. stanoven vzhled posuzované kapaliny jako „jasně zelené barvy“, tedy ve smyslu světle zelené barvy (jde o poněkud nepřesný překlad z polského údaje o barvě uvedeného jako „jasnozielona“, tedy v doslovném překladu světle zelená, nikoliv „určitě“ zelená, přičemž však celní orgány činné v nyní posuzované věci účelově tento údaj změnily na barvu „světle žluto zelená“, což však deklarovanému údaji v polštině zásadně neodpovídá). Podstatné pro posouzení této věci je však skutečnost, že mazací olej podle deklarovaných údajů s jednoznačným

údajem, že jde o světle zelenou kapalinu (nikoliv zelenou či dokonce sytě zelenou), byl jiným místně příslušným celním orgánem zařazen do podpoložky osvobozené od daně, stejné skupiny, jak to činí v této věci stěžovatel, přičemž pak krajský soud tuto skutečnost vůbec nevyhodnotil.

[12] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že s ohledem na stanovenou daň by se mohlo zdát, že jde o věc spíše bagatelní, když spotřební daň je podle zařazení prosazovaného žalovaným stanovena na sazbu toliko 50 haléřů za litr oleje, nicméně při stanovení celkové daně v rozsahu cca 15 000 Kč v obou posuzovaných věcech, bylo stěžovateli zabaveno zboží v hodnotě cca 1,5 mil. Kč, které by nyní v případě jeho neúspěchu ve věci mělo propadnout z důvodu sporu o v podstatě nepatrnou sazbu zdanění dováženého oleje, což jinak, dle přesvědčení stěžovatele, v evropském daňovém systému nemá obdoby.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že se stěžovatel se snaží podsouvat, že pro závěr, zda je minerální olej přírodní barvy, nebo uměle barvený, je podle blíže nespecifikovaných právních předpisů nutné v laboratorních podmínkách provedené zkoumání metodou ASTM. Toto tvrzení je však v rozporu s názorem krajského soudu i Nejvyššího správního soudu vysloveným v předešlých rozsudcích v této věci, podle kterého žádná obecně závazná právní norma nestanoví způsob zkoumání minerálních olejů pro vyslovení závěru o jeho přírodní či umělé barvě. Zejména však správní soudy ve zmíněných rozsudcích dovodily, že umělé barvení musí být natolik zřetelné, aby bylo seznatelné pouhým okem a na první pohled, tedy nikoli v laboratorních podmínkách. Uvedený názor potvrdil i soudem přizvaný znalec a následně přední odborník v oblasti paliv a maziv Ing. T. Nadto nesmyslnost použití barevné škály metody ASTM pro stanovení závěru, zda je olej přírodní barvy, či uměle barvený, tak, jak jej prezentuje stěžovatel, prokázal žalovaný způsobem popsáním v odst. [21] rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2020 č. j. 1521/2020-900000-314 a č. j. 1522/2020-900000-314, neboť tímto postupem by byl za minerální olej přírodní barvy označen i olej řádně obarvený v souladu s vyhláškou č. 61/2007 Sb.

[14] Žalovaný upozorňuje, že stěžovatel měl ještě před vydáním napadených rozhodnutí k dispozici jak onu fotografii vzorků minerálních olejů, tak i specifikaci jednotlivých vzorků pro případnou kontrolu věrnosti zobrazených barev (viz výzva k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu č. j. 30761-14/2019-900000-315). Stěžovatel však ani v rámci odvolacího řízení ani v řízení před krajským soudem věrnost barev minerálních olejů na zmíněné fotografii žádným relevantním způsobem nezpochybnil; ani námitka učiněná v rámci kasační stížnosti není podložena jakýmkoli důkazem, že na fotografii zobrazené zbarvení minerálních olejů neodpovídá realitě. Žalovaný konstatuje, že teprve vytvoření na fotografii zobrazené sady minerálních olejů a její zařazení do odůvodnění rozhodnutí o odvolání, umožnilo osobám zúčastněným v řízení o odvolání i v řízení před krajským soudem učinit si představu o tom, jaká je přírodní barva minerálních olejů obdobných fyzikálně chemických parametrů jako předmětný minerální olej G -100, především pak bylo tímto způsobem umožněno pouhým okem posoudit, zda je barva předmětného oleje G - 100 jednoznačně a na první pohled odlišitelná od obdobných olejů přírodní barvy, především motorové nafty. Do té doby totiž ani odvolací orgán ani krajský soud a Nejvyšší správní soud, a dokonce ani soudem přizvaný znalec nebo stěžovatelem dotázaný odborník v oblasti paliv a maziv Ing. T.,

pokračování

barvu předmětného minerálního oleje osobně nikdy neviděli a případné názory ohledně jeho umělého barvení si tvořili výhradně z nejednotného pojmenování této barvy, jak je učinily různé osoby v některých písemnostech obsažených ve spisovém materiálu. Žalovaný zdůrazňuje, že i Ing. T., který byl stěžovatelem i krajským soudem přizvaným znalcem označen za předního odborníka v oblasti paliv a maziv, se k vzorkům minerálních olejů zobrazených na zmíněné fotografii vyjádřil zcela jednoznačně, a to tak, že bez jakýchkoli pochybností (např. ohledně osvětlení vzorků či velikosti použitých zkumavek) potvrdil závěry žalovaného, tj. že jediný vzorek, který vykazuje jinou než přírodní barvu minerálních olejů, je sytější zelený vzorek č. 7. Tím, že Ing. T. označil za možnou přírodní barvu minerálních olejů i barvu červeného vzorku č. 1, což je vzorek topného oleje obarveného v souladu s obecně závaznou právní normou, potvrdil i závěr žalovaného o nesmyslnosti použití barevné škály ASTM pro určení, zda je olej přírodní barvy, či nikoli, jak se o to snaží stěžovatel. Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel po celou dobu předcházejících řízení nenechal předmětný minerální olej vizuálně posoudit odbornou osobou či laboratoří a namísto toho zadával irelevantní rozborů prováděné přístroji a laboratorními metodami, jejichž nejednoznačné závěry hovořící pro umělé barvení předmětného minerálního oleje žalovaný vždy obdobnými laboratorními rozborů zpochybnil či přímo vyvrátil (viz odůvodnění napadených rozhodnutí).

[15] K polemice stěžovatele ohledně způsobu seřazení vzorků v zobrazené sérii vzorků minerálních olejů, resp. jeho návrhům, jak měly být jednotlivé vzorky porovnávány, aby byl olej G-100 shledán uměle barveným, uvádí žalovaný, že série vzorků byla sestavena za účelem vytvoření konkrétní představy řízení zúčastněných osob o barvě minerálních olejů uměle nebarvených a používaných pro tzv. daňové účely (především pro pohon motorů), dále pak představy vzhledu řádně obarvených minerálních olejů a zejména vytvoření si představy o skutečné barvě předmětného oleje G-100, resp. zda olej G-100 lze bez důvodných pochyb označit za uměle barvený, či nikoli. Žalovaný zdůrazňuje, že závěr o umělém barvení minerálního oleje musí být možné učinit prostým pohledem na daný minerální olej, bez jakéhokoli srovnávání s jinými minerálními oleji a hledání drobných barevných odlišností, navíc v laboratorních podmínkách, jak požaduje stěžovatel (jindy totiž navrhuje např. posuzování barvy minerálního oleje z fotografie tisícilitrového kontejneru vyrobeného z neprůhledného průsvitného plastu naloženého na nákladním automobilu, pořízené ze vzdálenosti cca 20 metrů).

[16] K výsledkům laboratorního zkoumání, které stěžovatel zadal až po skončení odvolacího řízení a řízení před krajským soudem se žalovaný vyjádřit nemůže, neboť s tímto zkoumáním ani jeho výsledky nebyl nijak seznámen. Především je ale žalovaný přesvědčen, že toto zkoumání nemůže mít vliv na správnost rozhodnutí žalovaného o odvoláních ani kasační stížností napadeného rozsudku, neboť bylo zadáno a provedeno až po ukončení odvolacího, resp. soudního řízení.

[17] K závěrečné poznámce stěžovatele, že se svým postupem nesnaží ani tak zvrátit vyměření daně ve výši cca 15 000 Kč, ale snaží se zabránit propadnutí předmětného minerálního oleje v hodnotě cca 1 500 000 Kč, žalovaný poukazuje na skutečnosti popsané v odst. [25] rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2020 č. j. 1521/2020-900000-314 a č. j. 1522/2020-900000-314, tedy, že i v případě stěžovatelem navrhovaného sazebního zařazení minerálního oleje by stěžovatel s tímto olejem nemohl nakládat zamýšleným způsobem, neboť tento olej podléhá značkování podle zákona o spotřebních daních

a značkován prokazatelně není. Nadto se žalovaný pozastavuje nad tím, že se stěžovatel snaží zabránit propadnutí zboží tím, že brojí proti platebnímu výměru na daň z minerálních olejů, kterým propadnutí zboží vysloveno nebylo, přičemž o propadnutí předmětného minerálního oleje rozhodl celní úřad rozhodnutím č. j. 106918/2015–570000-12 ze dne 5. 10. 2015, které nabylo právní moci dne 20. 4. 2016. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem v kasační stížnosti uvedených, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). V řízení před Nejvyšším správním soudem nedochází k opakovanému přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Právě proti rozsudku krajského soudu, nikoli proti rozhodnutí žalovaného, je proto třeba směřovat konkrétní kasační námitky. Obecný odkaz učiněný stěžovatelem v kasační stížnosti na důvody uvedené v podané žalobě, tím méně pak ve správním řízení, nemůže obstát a je zcela nedostačující, neboť důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí či řízení, z něhož vzešlo, ale k rozhodnutí krajského soudu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti (§ 103 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, mimo jiné uvedl: „*Aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Stěžovatel v projednávané věci v případě některých kasačních námitek v podstatě pouze zopakoval uplatněné žalobní body, resp. odvolací námitky, bez další argumentace směřující proti odůvodnění krajského soudu. V těchto pasážích Nejvyšší správní soud považoval za dostatečné odkázat na vypořádání těchto námitek krajským soudem, s nímž se ztotožňuje.

[21] Nejvyšší správní soud, vzhledem k tomu, že o věci rozhoduje již opakovaně, pouze stručně s ohledem na uplatněné kasační námitky, rekapituluje skutkový stav věci. Správce daně dne 23. 11. 2012 a 3. 4. 2013 provedl v sídle stěžovatele místní šetření, v jehož průběhu zjistil skladování minerálního oleje v dokladech označeného jako „mazací olej G - 100“. Správce daně pojal pochybnosti o správnosti deklarovaného druhu oleje, proto přistoupil k jeho zajištění a k odebrání vzorků, které odeslal do Celní technické laboratoře, která zjistila, že předmětný minerální olej náleží jako těžký olej do kódu nomenklatury 27101962 a není v něm zjištěna přítomnost značkovací látky. Stěžovatel tvrdil, že zajištěný olej je uměle barven umělým barvivem Dyeguard green M, své tvrzení prokazoval listinou „Raport z kontroli Nr. 02/78/CZ/IRE/2013, certifikat akredytacyji laboratorium badawcego Nr. AB 1275“, kontrolním protokolem č. 01/78/CZ/IRE/2013 vypracovaným polskou laboratoří IRatest, zkušebním protokolem č. 45709 z 3. 6. 2013, vyjádřením Ing. T., CSc., měřením barevnosti metodou spektrofotometrie provedené společností

pokračování

ANAMET a fotografiemi z doby zajištění předmětných minerálních olejů. Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky jako neprokazující přítomnost barviva Dyeguard Green M, neboť zvolená laboratoř vycházela pouze z deklarace uvedeného umělého barviva, nikoliv však z jeho faktického zjištění, což správce daně zjistil z mezinárodního dožádání informací k odběru vzorků. Předmětný olej proto posoudil správce daně za nebarvený a doměřil stěžovateli spotřební daň.

[22] Proti zamítavému rozhodnutí žalovaného o odvolání podal stěžovatel žalobu, o níž krajský soud rozhodl rozsudkem dne 22. 11. 2017, č. j. 22 Af 51/2015 - 156. Dle krajského soudu žalovaný nijak neodůvodnil své tvrzení, že světle zelená barva minerálního oleje je barvou přírodní. V soudním řízení provedl krajský soud dva důkazy. Prvním byl soudem zadáný znalecký posudek znalce v oboru paliva, se specializací paliva pro dopravu (benzin, nafta), zkušebnictví PHM, biopaliva, topné oleje, přičemž soud provedl též výslech znalce při ústním jednání. Druhým pak bylo sdělení společnosti ENVIFORM a. s. ze dne 9. listopadu 2017, které soudu předložil stěžovatel. Tato společnost provedla odborné posouzení jednoho z původně odebraných vzorků (s neporušenou pečeti) s výsledkem, že nemá přirozenou barvu minerálních olejů od žluté do hnědé (barva vzorku je žlutozelená) a jeho barvu tak nelze stanovit podle stupnice používané pro metodu ASTM D 1500.

[23] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 425/2017 - 51, uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že znalec jmenovaný soudem si protiřečí v klíčové otázce daného případu, totiž zda může, či nemůže být přirozeně zabarvený minerální olej pouhým okem vnímán jako nazelenalý. Při ústním jednání před krajským soudem, které se konalo dne 11. října 2017, totiž znalec na jednu stranu potvrdil, že vizuálně nelze v „přirozené barevné škále minerálních olejů“ vytištěné barevně na str. 3 jeho posudku, která se používá při aplikaci metody ASTM D 1500, rozeznat odstíny zelené, nicméně setrval na závěru, že zelené odstíny jsou u minerálních olejů přirozené, a odkázal na přílohu svého posudku, kde jsou jednotlivé stupně této škály vyjádřeny procentuálním poměrem barvy červené, zelené a modré, přičemž zelená je ve světle zbarvených vzorcích zastoupena stejně intenzivně jako červená. Nejvyšší správní soud proto uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení tuto nejasnost odstranil strukturovaným dotazem na znalce.

[24] Krajský soud následně po provedeném ústním jednání opětovně rozhodnutí správních orgánů rozsudkem ze dne 24. 10. 2018, č. j. 22 Af 51/2015 - 201, zrušil, neboť z výsledku znalce podle něj vyplynulo, že „*přirozené barvy minerálních olejů zahrnují škálu od světle žluté přes oranžovou, červenou až po temně červenohnědou, přičemž viditelná zelená barva není u přirozených, tedy nebarvených minerálních olejů přítomna*“. Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018 - 23, zamítl.

[25] V době mezi oběma rozhodnutími Nejvyššího správního soudu žalovaný rozhodnutími č. j. 33795/2018-900000-315 a č. j. 33796/2018-900000-315 odvolání stěžovatele opět zamítl; poměřil stěžovatelem předložené důkazy a uzavřel, že vizuálně nepřirodní barva posuzovaného minerálního oleje nebyla prokázána, neboť i konstatování barvy minerálního oleje jako „*jasnozielona*“ nebo „*světle zelenožlutá*“ s ohledem na možnost

přítomnost zelené barvy ve škále přírodních barev minerálních olejů jednoznačně neprokazuje umělé zbarvení, resp. změnu přírodní barvy na nepřírodní.

[26] Krajský soud i tato rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 38/2018 - 41. Konstatoval, že se žalovaný odchýlil od závěru krajského soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 22 Af 51/2015 - 156, neboť opět nijak neodůvodnil, proč – navzdory vyjádření znalce – má za to, že zelená barva je jednou z možných přírodních barev minerálních olejů. Krajský soud uvedl, že kritérium „uměle barven“ znamená, že olej je vizuálně jiný než přírodní barvy, přítomnost laboratorně zjistitelného umělého barviva není rozhodující; podstatné je, aby přítomnost umělého barviva změnila původní přírodní barvu oleje tak, aby to bylo zjistitelné prostým okem. Dodal, že povinností žalobce bylo prokázat, že posuzovaný olej splňuje všechna kritéria kombinované nomenklatury a jejich vysvětlivek, tedy mj. že je jiný než přírodní barvy, a to v odstínu či intenzitě zjistitelné prostým okem. Hodnotil-li žalovaný předložené důkazy z východiska, že zelená barva nebo její odstín, viditelná prostým okem, je součástí této škály přírodních (přirozených) barev minerálních olejů, aniž by svůj závěr o tom jednoznačně důkazně podložil, když naopak bylo prokázáno, že škála přírodních barev minerálních olejů zahrnuje barvy od žluté přes červenou až po temně červenohnědou, dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného jsou zatížena vadou, neboť nemají oporu ve spisech, resp. jsou s nimi v rozporu.

[27] Žalovaný v dalším řízení, které je předmětem nynějšího přezkumu, v intencích vysloveného právního názoru krajského soudu sestavil sérii vzorků minerálních olejů, která by umožnila porovnat barvu minerálního oleje G-100 s olejem prokazatelně nebarveným, s olejem obarveným způsobem deklarovaným výrobcem předmětného oleje G-100, s olejem obarveným způsobem doporučeným výrobcem barviva Dyeguard Green M a s minerálním olejem obarveným v souladu s vyhláškou č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, se vzorkem motorové nafty, který lze označit za světle žlutý, a vzorkem, který lze označit za žlutozelený (nafta Maxx Motion). Porovnáním dospěl ke zjištění, že minerální olej G-100 je nepochybně přírodní barvy, u kterého nelze zjistit jakékoliv barvení umělým barvivem, natož aby takové barvení bylo zřetelné a jednoznačně seznatelné pouhým okem a „na první pohled“. Dále žalovaný zadal laboratoři ENVIFORM zkoumání vzorku motorové nafty vykazující vyšší podíl zeleného barviva, a olej obarvený dle vyhlášky č. 61/2007 Sb.; tato sice sama zkoumání nebyla s to provést vzhledem k nefunkčnosti svého kolorimetru, zadala však zkoumání jiné laboratoři (SGS Czech republic s. r. o, jejímž posudkem argumentoval i stěžovatel), a oba oleje bez pochyb přiřadila barvené škále ASTM.

[28] Otázka, zda v dané věci je olej přírodní, či nepřírodní barvy, je pro posouzení věci rozhodující z důvodů, které již byly dostatečně a opakovaně vysvětleny v předchozích rozsudcích krajského soudu a v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 425/2017 - 51, resp. č. j. 6 Afs 354/2018 - 23. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, pro který by se měl od názorů zde vyslovených odchýlit, a proto na ně v podrobnostech odkazuje.

pokračování

[29] Stěžovatel v podstatě nesouhlasí s tím, jak byl proveden a vyhodnocen vzorek odebraného oleje, tvrdí, že je třeba k vyhodnocení použít laboratorní metodu nikoli nekvalifikovaný „pokus“ v kancelářských prostorách; žalovaný se dle něj neřídil v tomto směru názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud, potažmo Nejvyšší správní soud v předchozích rozsudcích dospěly k závěru, že umělé barvení musí být natolik zřetelné, aby bylo seznatelné pouhým okem a na první pohled, tedy nikoli v laboratorních podmínkách; tento názor potvrdil ostatně i krajským soudem přizvaný znalec a následně odborník v oblasti paliv a maziv Ing. T. Základním východiskem pro posouzení barvy minerálního oleje, jak je formuloval krajský soud i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, je vizuální posouzení pouhým okem, k čemuž v daňovém řízení došlo. Jak vyplynulo z předchozích rozsudků, bylo věcí stěžovatele, aby umělé barvení minerálního oleje prokázal. Stěžovatel po celou dobu předcházejících řízení nenechal předmětný minerální olej vizuálně posoudit odbornou osobou či laboratorii a namísto toho zadával irelevantní rozborů prováděné přístroji a laboratorními metodami, jejichž nejednoznačné závěry hovořící pro umělé barvení předmětného minerálního oleje žalovaný vždy obdobnými rozborů zpochybnil či přímo vyvrátil.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný neodchýlil od závazného právního názoru, jak byl krajským soudem v předchozích rozsudcích vysloven, naopak jej respektoval, Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje. Stěžovatel nesplnil svou povinnost obarvit odebraný olej tak, aby byl vizuálně odlišný od přírodní barvy minerálních olejů a mohl tak být zařazen do položky č. 27101999 nepodléhající povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň podle § 45 odstavec 3 písm. d) a odst. 4 zákona o spotřebních daních. Tento závěr, k němuž krajský soud dospěl, je v napadeném rozsudku náležitě odůvodněn a Nejvyšší správní soud na něj odkazuje, neboť již jednou vyřčené není třeba opakovat.

[32] Nejvyšší správní soud nepřistoupil na námitky stěžovatele stran nedostatečného dokazování a nevyhodnocení návrhů stěžovatele správcem daně a tendenčního postupu pracovníka správce daně (nadto tyto námitky jsou fakticky nepřípustné – viz výše). Krajský soud se s nimi podrobně a srozumitelně vypořádal v odůvodnění napadeného rozsudku; s jeho závěry Nejvyšší správní soud souhlasí a nemá jim co vytknout.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal důvodný ani návrh na provedení nového hodnocení vzorků, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje. Stěžovatel ještě před vydáním napadených rozhodnutí žalovaného měl k dispozici jak onu fotografii vzorků minerálních olejů, tak i specifikaci jednotlivých vzorků pro případnou kontrolu věrnosti zobrazených barev; v rámci odvolacího řízení ani v řízení před krajským soudem věrnost barev minerálních olejů na zmíněné fotografii žádným relevantním způsobem nezpochybnil.

[34] Stěžovatel na výzvu dle § 115 odst. 3 daňového řádu reagoval toliko písemností, v níž namítal, že žalovaný přistoupil k doplnění dokazování, aniž by o tom stěžovatele či jeho právního zástupce vyrozuměl předem, dále namítl, že žalovaný zcela účelově vybral vzorek motorové nafty výrobce OMV, která se svým zbarvením vymyká běžným vzorkům v přírodních barvách, dále poukázal na nesoulad protokolu o odběru vzorů,

namítl, že z dokladů, které mu byly zaslány, není zřejmé, zda zadání zkoumání vzorků společnosti ENVIFORM je shodné se zadáním stěžovatele ze dne 30. 10. 2017, zpochybnil závěry laboratoře SGS s tím, že je nutno nejdříve vizuálně posoudit barvu minerálního oleje a stanovit, zda se jedná o barvu přírodní, a teprve poté je možno ji podřadit pod barevnou škálu ASTM (na tomto místě Nejvyšší správní soud podotýká, že tímto fakticky stěžovatel aproboval názor žalovaného potažmo krajského soudu, s nimiž nyní polemizuje), dále namítl, že není zřejmé, zda vzorek oleje G-100 použitý v sérii vzorků byl skutečně skladován v hnědé láhvi nebo zda jeho barva nevhodným skladováním nevybledla. Žalovaný všechny připomínky a námitky stěžovatele vypořádal, neshledal je důvodné a odvolání zamítl s tím, že stěžovatel neprokázal barvení zajištěného oleje tak, aby jej na první pohled odlišovalo od obdobných olejů přírodní barvy.

[35] Nejvyšší správní soud nepřistoupil ani na návrhy stěžovatele k novému provedení dokazování ani na jeho argumentaci. Pokud stěžovatel měl pochybnosti o výsledcích provedených odběrů vzorků a pokud nyní polemizuje o věrnosti zobrazených barev minerálních olejů na fotografii, která je součástí již rozhodnutí žalovaného, měl a mohl uplatnit nyní navrhované důkazy provedením nového zkoumání již v řízení před krajským soudem. K tvrzením, která stěžovatel uplatnil až po skončení řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud nepřihlížel (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Obdobné platí i pro argument stěžovatele závaznou informací o sazebním zařazení zboží (ZISZ) ze dne 8. 1. 2015.

[36] Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu dospěl k závěru, že krajský soud nikterak nepochybil v hodnocení skutkového stavu ani v následném právním posouzení. Zabýval se všemi námitkami, které stěžovatel uplatnil v žalobě a své úvahy a závěry, k nimž dospěl, náležitě a srozumitelně odůvodnil. Kasační námitky stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud důvodné, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. listopadu 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu